



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. rugpjūčio 7 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis (PVM) – Pirkimo mokesčio atskaita – Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“

Byloje C-16/17

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [(Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija)] 2016 m. birželio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. sausio 13 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai E. Levits, A. Borg Barthet (pranešėjas), M. Berger ir F. Biltgen,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2018 m. kovo 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal*, atstovaujamos advokatės A. Fernandes de Oliveira,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Figueiredo ir R. Campos Laires,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir B. Rechena,

susipažinęs su 2018 m. gegužės 3 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: portugalų.

Sprendimą

- 1 Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) su pakeitimais, padarytais 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – PVM direktyva), 44, 45, 132 straipsnio 1 dalies f punkto, 167–169, 178, 179, 192a–194 ir 196 straipsnių, 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo Reglamento (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112 įgyvendinimo priemonės (OL L 77, 2011, p. 1), 10 ir 11 straipsnių ir neutralumo principo išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal* (toliau – *TGE Sucursal em Portugal*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija; toliau – ATA) ginčą dėl šios institucijos atsisakymo jai priskirti teisę į pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaitą, atsiradusią dėl to, kad buvo išrašytos sąskaitos faktūros dėl ekonominių interesų grupės (EIG) išlaidų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

PVM direktyva

- 3 Pagal PVM direktyvos 44 straipsnį:

„Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

- 4 Šios direktyvos 45 straipsnyje numatyta:

„Paslaugų teikimo neapmokestinamajam asmeniui vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos iš paslaugų teikėjo nuolatinio padalinio, esančio kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur paslaugų teikėjas turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

- 5 Minėtos direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punktas suformuluotas taip:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<...>

- f) paslaugas, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų grupės, kurių veikla yra atleista nuo pridėtinės vertės mokesčio arba nėra šio mokesčio objektas, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks atleidimas nuo mokesčio neiškraipo konkurencijos.“

6 PVM direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM.“

7 Šios direktyvos 168 straipsnio a punkte nurodyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

8 Pagal šios direktyvos 169 straipsnio a punktą:

„Be 168 straipsnyje nurodytos atskaitos, apmokestinamasis asmuo turi teisę į tame straipsnyje nurodyto PVM atskaitą, jei prekės ir paslaugos naudojamos šiais tikslais:

a) vykdyti sandorius, susijusius su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta už valstybės narės, kurioje PVM yra mokėtinas arba sumokėtas, ribų vykdoma veikla, už kuriuos būtų galima atskaityti PVM, jei jie būtų vykdomi toje valstybėje narėje.“

9 PVM direktyvos 178 straipsnio a ir f punktuose numatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<...>

f) kai apmokestinamasis asmuo turi mokėti PVM kaip paslaugas ar prekes įsigyjantis asmuo pagal 194–197 ar 199 straipsnius, jis privalo laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų.“

10 Šios direktyvos 179 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo teisę į PVM atskaitą įgyvendina taip – iš visos PVM sumos, mokėtinės per atitinkamą mokestinį laikotarpį, atima visą PVM sumą, į kurios atskaitą per tą patį laikotarpį jis įgijo teisę ir ja naudojasi pagal 178 straipsnį.

Tačiau valstybės narės gali reikalauti, kad 12 straipsnyje apibrėžtus atsitiktinius sandorius vykdančys apmokestinamieji asmenys pasinaudotų savo teise į atskaitą tik tiekimo metu.“

11 Minėtos direktyvos 192a straipsnyje išdėstyta:

„Taikant šį skirsnį, apmokestinamasis asmuo, kurio nuolatinis padalinys yra valstybės narės, kurioje atsiranda prievolė mokėti PVM, teritorijoje, laikomas apmokestinamuoju asmeniu, kuris nėra įsisteigęs toje valstybėje narėje, kai įvykdomos šios sąlygos:

a) tos valstybės narės teritorijoje jis atlieka apmokestinamąjį prekių tiekimą ar paslaugų teikimą;

b) tiekėjo (teikėjo) padalinys, esantis tos valstybės narės teritorijoje, nedalyvauja tokiaame tiekime ar teikime.“

12 PVM direktyvos 193 straipsnyje nustatyta:

„PVM moka apmokestinamasis asmuo, vykdamas apmokestinamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, išskyrus 194–199 ir 202 straipsniuose nurodytus atvejus, kai PVM moka kitas asmuo.“

13 Šios direktyvos 194 straipsnyje numatyta:

„1. Kai apmokestinamą prekių tiekimą arba paslaugų teikimą vykdo apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybėje narėje, kurioje jis turi mokėti PVM, valstybės narės gali numatyti, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam prekės yra tiekiamos ar paslaugos yra teikiamos.

2. Valstybės narės nustato 1 dalies įgyvendinimo sąlygas.“

14 Minėtos direktyvos 196 straipsnis suformuluotas taip:

„PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas [kaip] PVM mokėtojas], kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės narės teritorijoje.“

Įgyvendinimo reglamentą Nr. 282/2011

15 Įgyvendinimo reglamento Nr. 282/2011 10 straipsnyje nurodyta:

„1. Taikant [PVM direktyvos] 44 ir 45 straipsnius, apmokestinamojo asmens verslo įsisteigimo vieta yra ta vieta, kurioje vykdomos verslo centrinio administravimo funkcijos.

2. Siekiant nustatyti 1 dalyje nurodytą vietą, atsižvelgiama į tai, kur priimami svarbiausi verslo bendrojo valdymo sprendimai, kur yra registruota verslo buveinė ir kur vyksta verslo vadovų susitikimai.

Kai pagal šiuos kriterijus neįmanoma tiksliai nustatyti verslo įsisteigimo vietos, pirmenybė teikiama vietai, kur priimami svarbiausi verslo bendrojo valdymo sprendimai.

3. Vien tik pašto adresas negali būti laikomas apmokestinamojo asmens verslo įsisteigimo vieta.“

16 Įgyvendinimo reglamento 11 straipsnyje nustatyta:

„1. Taikant Direktyvos 2006/112/EB 44 straipsnį, „nuolatinis padalinys“ – tai padalinys, kuris nėra šio reglamento 10 straipsnyje nurodyta verslo įsisteigimo vieta, apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmoniškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad jis galėtų gauti šio padalinio poreikiams tenkinti teikiamas paslaugas ir jomis naudotis.

2. Taikant toliau nurodytus straipsnius, „nuolatinis padalinys“ – tai padalinys, kuris nėra šio reglamento 10 straipsnyje nurodyta verslo įsisteigimo vieta, apibūdinamas kaip pakankamai nuolatinis ir turintis tinkamą žmoniškųjų ir techninių išteklių struktūrą, kad jis galėtų teikti savo teikiamas paslaugas:

a) [PVM direktyvos] 45 straipsnis;

b) nuo 2013 m. sausio 1 d. – [PVM direktyvos] 56 straipsnio 2 dalies antra pastraipa;

c) iki 2014 m. gruodžio 31 d. – [PVM direktyvos] 58 straipsnis;

d) [PVM direktyvos] 192a straipsnis.

3. PVM mokėtojo kodo turėjimo savaimė nepakanka, kad apmokestinamasis asmuo būtų laikomas turinčiu nuolatinį padalinį.“

Portugalijos teisė

- 17 *Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas* (Nacionalinio juridinių asmenų registro tvarka), patvirtinta 1998 m. gegužės 13 d. Dekretu įstatymu Nr. 129/98 (*Diário da República* I, serija I-A, Nr. 110, 1998 m. gegužės 13 d.), reglamentuojamas juridinių asmenų įtraukimas į nacionalinį juridinių asmenų registrą.
- 18 Pagal Nacionalinio juridinių asmenų registro tvarkos 4 straipsnio 1 dalies a ir b punktus šiame registre registruojami tiek pagal Portugalijos arba kitos valstybės teisę įsteigti juridiniai asmenys, tiek pagal tarptautinę arba kitos valstybės teisę įsteigtų juridinių asmenų atstovybės, paprastai vykdančios veiklą Portugalijoje.
- 19 Nacionalinio juridinių asmenų registro tvarkos 13 straipsnyje numatyta, kad kiekvienas šiame registre įregistruotas juridinis asmuo gauna mokesčių mokėtojo kodą, o šiame straipsnyje nustatyta šio kodo suteikimo tvarka.
- 20 Pagal Juridinių asmenų pajamų mokesčio kodekso 6 straipsnio 2 dalį remdamasi steigimo sutartyje įtvirtinta proporcinge dalimi EIG turi išrašyti sąskaitas faktūras ją sudarančioms šalims dėl per ataskaitinius metus uždirbto pelno arba patirto nuostolio. Į šį pelną arba nuostolius turi būti atsižvelgta apskaičiuojant EIG narių apmokestinamąsias pajamas pajamų mokesčio tikslais.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 21 2009 m. kovo 3 d. *TGE Gas Engineering GmbH* (toliau – *TGE Bonn*), pagal Vokietijos teisę Bonoje įsteigta bendrovė, Portugalijoje gavo mokesčių mokėtojo kodą 980 410 878, suteikiamą ūkio subjektui nerezidentui, neturinčiam nuolatinio padalinio ir siekiančiam atlikti atskirą aktą, t. y. įsigyti akcijų.
- 22 2009 m. balandžio 7 d. *TGE Sucursal em Portugal* buvo įregistruota Portugalijoje kaip ūkio subjektas nerezidentas, turintis nuolatinį padalinį filialo forma, ir jam buvo suteiktas mokesčių mokėtojo kodas 980 412 463.
- 23 *TGE Bonn su Somague Engenharia SA* sudarė EIG, pavadintą „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE“ (toliau – *EIG Projesines*). Siekdama sudaryti *EIG Projesines*, *TGE Bonn* pasinaudojo mokesčių mokėtojo kodu, o ne *TGE Sucursal em Portugal* kodu. *EIG Projesines* gavo savo mokesčių mokėtojo kodą, t. y. 508 917 280.
- 24 *EIG Projesines* tikslas buvo įgyvendinti suskystintų gamtinių dujų terminalo išplėtimo projektą Sinese, Portugalijoje. Šis terminalas priklauso Portugalijos elektros energijos bendrovei *Redes Energéticas Nacionais SA*.
- 25 Portugalijoje EIG taikoma speciali tvarka. Pagal Juridinių asmenų pajamų mokesčio kodekso 6 straipsnio 2 dalį remdamasi steigimo sutartyje įtvirtinta proporcinge dalimi EIG turi išrašyti sąskaitas faktūras ją sudarančioms šalims dėl per ataskaitinius metus uždirbto pelno arba patirto nuostolio. Į šį pelną arba nuostolius turi būti atsižvelgta apskaičiuojant EIG narių apmokestinamąsias pajamas pajamų mokesčio tikslais.
- 26 *EIG Projesines* steigimo sutartyje numatyta, kad *Somague Engenharia* padengia 85 %, o *TGE Bonn* 15 % jos išlaidų. Be to, sutartyje ir *EIG Projesines* vidaus reglamente 64,29 % išpareigojimų ir neapibrėžtųjų išpareigojimų priskiriami *TGE Bonn*, o likę 35,71 % priskiriami *Somague Engenharia*.

- 27 2009 m. gegužės 4 d. *TGE Sucursal em Portugal* sudarė subrangos sutartį su *EIG Projesines*. Subrangos sutartyje buvo numatytas abipusis paslaugų teikimas tarp *TGE Sucursal em Portugal* ir *EIG Projesines*, kuri turėjo išrašyti sąskaitas faktūras dėl šių išlaidų *TGE Sucursal em Portugal*.
- 28 *EIG Projesines* perdavė visas su subrangos sutartimi susijusias sąskaitas faktūras ir iš *Somague Engenharia à Redes Energéticas Nacionais*, kaip iš užsakovo, gautas sąskaitas faktūras *TGE Sucursal em Portugal*, laikydamosi subrangos sutartyje įtvirtinto stipraus ryšio su *TGE Sucursal em Portugal* principu (*full back-to-back general principle*).
- 29 Siekdama priskirti išlaidas ir išrašyti sąskaitas faktūras *EIG Projesines* atsižvelgė į *TGE Sucursal em Portugal*, o ne į *TGE Bonn* mokesčių mokėtojo kodą. Debeto avizose, kurias nusiuntė *TGE Sucursal em Portugal*, *EIG Projesines* nurodė jo mokesčių mokėtojo kodą ir šiuo pagrindu apskaičiavo PVM. *EIG Projesines* 64,29 % savo išlaidų priskyrė *TGE Sucursal em Portugal*.
- 30 *TGE Sucursal em Portugal* vėliau atskaitė PVM, sumokėtą pagal *EIG Projesines* išrašytas debeto avizas.
- 31 Atlikdamas *TGE Sucursal em Portugal* mokesčių patikrinimą už 2011–2009 ataskaitinius metus ATA parengė ataskaitą, joje teigiama, kad *TGE Sucursal em Portugal* ir *TGE Bonn* yra du skirtingi ūkio subjektai, kurių kiekvienas turi skirtingus mokesčių mokėtojo kodus. Anot ATA, kadangi *TGE Sucursal em Portugal* nebuvo *EIG Projesines* narė, pastaroji negalėjo jam priskirti išlaidų, todėl *TGE Sucursal em Portugal* negalėjo už jas atskaityti PVM.
- 32 Taigi ATA paprašė *TGE Sucursal em Portugal* grąžinti sumas, atitinkančias šį neteisingai atskaitytą PVM. *TGE Sucursal em Portugal* kreipėsi į *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija] siekdama, kad būtų panaikintas sprendimas, kuriuo ATA paprašė grąžinti šį mokestį.
- 33 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme ATA teigia, kad *TGE Sucursal em Portugal* buvo nuolatinis padalinys, turintis nuo *TGE Bonn* atskiro asmens statusą ir atskirą pajėgumą mokėti mokesčius. Kadangi tik *TGE Bonn* buvo *EIG Projesines* narė, *TGE Sucursal em Portugal* negalėjo padengti *EIG Projesines* išlaidų ir atskaityti PVM, susijusio su šiomis išlaidomis. Tai, kad *EIG Projesines* išrašytose sąskaitose faktūrose taikomos steigimo sutartyje įtvirtintos pasidalijimo normos, šiuo klausimu neturi reikšmės.
- 34 Anot ATA, šie du ūkio subjektai turėjo savo mokesčių mokėtojo statusą, todėl buvo du atskiri ūkio subjektai PVM tikslais. Jei *TGE Bonn* būtų norėjusi priskirti *EIG Projesines* pelną *TGE Sucursal em Portugal* kaip ūkio subjektas nerezidentas, turintis nuolatinį padalinį, ji turėjo ir galėjo naudoti jos mokesčių mokėtojo kodą *EIG Projesines* steigimo momentu.
- 35 Be to, ATA mano, kad nėra nedelsiant atsirandančio ir tiesioginio ryšio tarp debeto avizų, kurias pateikta padengti *TGE Sucursal em Portugal*, ir pastarosios aktyvios veiklos. Todėl nėra jokios teisės į PVM atskaitą.

36 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* [Mokesčių arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras)] nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar PVM direktyvos <...> 44, 45 straipsniai, 132 straipsnio 1 dalies f punktas, 167[–]169, 178, 179, [192a–194] ir 196 straipsniai, Įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 282/2011 10 ir 11 straipsniai, taip pat neutralumo principas turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiama, kad Portugalijos mokesčių administratorius atsisakytų suteikti teisę į PVM atskaitą pagal Vokietijos teisę įsteigtos įmonės filialui, kurio situacija apibūdintina taip:

- Vokietijos bendrovei Portugalijoje suteiktas mokesčių mokėtojo kodas, kaip subjektui nerezidentui, neturinčiam nuolatinio padalinio, kad galėtų įvykdyti tam tikrą sandorį, konkrečiai, „įsigyti akcijų“,
- vėliau Portugalijoje buvo įregistruotas šios Vokietijos bendrovės filialas, kuriam, kaip nuolatiniam šios bendrovės padaliniui, suteiktas atskiras mokesčių mokėtojo kodas,
- dar vėliau Vokietijos bendrovė, naudodama pirmąjį mokesčių mokėtojo kodą, sudarė su kita įmone sutartį dėl ekonominių interesų grupės (EIG) įsteigimo, siekdama Portugalijoje vykdyti rangos sutartį,
- paskui filialas, naudodamas savo mokesčių mokėtojo kodą, sudarė su EIG subrangos sutartį, kurioje numatytas padalinio ir EIG tarpusavio paslaugų teikimas ir sutarta, kad EIG išrašys subrangovams pagal sutartas proporcijas sąskaitas faktūras už patirtas išlaidas,
- debeto avizose, kurias filialui išrašė dėl išlaidų, EIG nurodė mokesčių mokėtojo kodą ir apskaičiavo PVM,
- filialas atskaitė pagal debeto avizas sumokėtą PVM,
- EIG vykdomi sandoriai (pagal subrangos sutartį) – tai filialo ir kitos EIG priklausančios įmonės sudaromi sandoriai, dėl kurių ši įmonė išrašydavo sąskaitas faktūras, EIG nurodydama visas pajamas, dėl kurių ji išrašydavo sąskaitas faktūras darbų užsakovui?“

Dėl prejudicinio klausimo

37 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 167 ir 168 straipsnius kartu su neutralumo principu reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama tai, kad valstybės narės mokesčių administratorius mano, jog bendrovė, kuri turi buveinę kitoje valstybėje narėje, ir filialas pirmojoje iš šių valstybių yra du atskiri apmokestinamieji asmenys, nes kiekvienas iš šių ūkio subjektų turi mokesčių mokėtojo kodą, ir dėl šios priežasties atsisako suteikti teisę filialui atskaityti PVM pagal debeto avizas, išrašytas EIG, kurios narė yra minėta bendrovė, bet ne jos filialas.

38 Kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, ginčas pagrindinėje byloje iš esmės kilo dėl kompetentingo mokesčių administratoriaus padarytos išvados, remiantis tuo, kad *TGE Bonn* ir *TGE Sucursal em Portugal* turi skirtingus mokesčių mokėtojo kodus, ir tuo, kad steigiant *EIG Projesines* buvo panaudotas *TGE Bonn* mokesčių mokėtojo kodas, nors išrašant sąskaitas faktūras dėl su minėta grupe susijusių išlaidų paskirstymo pastaroji naudojosi *TGE Sucursal em Portugal* mokesčių mokėtojo kodu.

39 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, pirma, remiantis PVM direktyvos 168 straipsnio a punktu, jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti

mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo. Todėl aptariamas paslaugų gavėjas turi būti apmokestinamasis asmuo pagal šią direktyvą.

- 40 PVM direktyvos 9 straipsnyje „apmokestinamasis asmuo“ apibrėžiamas kaip asmuo, kuris „savarankiškai“ vykdo ekonominę veiklą. Siekiant vienodai taikyti PVM direktyvą ypač svarbu, kad jos III antraštinėje dalyje pateikiama „apmokestinamojo asmens“ sąvoka būtų aiškinama autonomiškai ir vienodai (2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Skandia America (USA), Sverige patronuojamoji bendrovė* (C-7/13, EU:C:2014:2225, 23 punktas).
- 41 Taigi, kalbant apie vienoje valstybėje narėje įsteigtą bendrovę ir jos filialą, esantį kitoje valstybėje narėje, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad šie du ūkio subjektai yra vienas ir tas pats PVM apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. 2006 m. kovo 23 d. Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 37 punktą; 2009 m. liepos 16 d. Sprendimo *Komisija / Italija*, C-244/08, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:478, 38 punktą ir 2013 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Le Crédit Lyonnais*, C-388/11, EU:C:2013:541, 34 punktą), nebent nustatoma, kad šis filialas vykdo savarankišką ekonominę veiklą. Šiuo klausimu reikia išsiaiškinti, ar toks filialas gali būti laikomas savarankišku būtent ta prasme, kad jis patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką (2006 m. kovo 23 d. Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 35 punktas).
- 42 Pagrindinėje byloje *TGE Bonn* Portugalijoje gavo pirmą mokesčių mokėtojo kodą, siekdama atlikti atskirą aktą – įsteigti *EIG Projesines*. Vėliau *TGE Bonn* gavo antrą mokesčių mokėtojo kodą *TGE Succursal em Portugal* įregistruoti, kuris buvo naudojamas visai *TGE Bonn* ir minėto filialo vykdomai veiklai Portugalijoje. Akivaizdu, kad šie du *TGE Bonn* ir *TGE Succursal em Portugal* mokesčių mokėtojo kodai yra priskirtini vienam ūkio subjektui, t. y. *TGE Bonn*.
- 43 Iš to išplaukia, kad *TGE Bonn* ir *TGE Succursal em Portugal* yra vienas apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą.
- 44 Primintina, kad, pirma, pagal suformuotą jurisprudenciją PVM direktyvos 167 ir 168 straipsniuose numatyta teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama (be kita ko, žr. 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 39 punktą ir nurodytą jurisprudenciją; 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, 44 punktą ir 2016 m. liepos 28 d. Sprendimo *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, 30 punktą).
- 45 Nagrinėjamoje byloje, kadangi *TGE Bonn* ir *TGE Succursal em Portugal* turi būti laikomi sudarantys vieną ir tą patį juridinį subjektą ir todėl vieną apmokestinamąjį asmenį, pagal mokesčių neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, jeigu esminiai šios atskaitos reikalavimai yra įvykdyti (pagal analogiją žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, 31 punktą).
- 46 Vadinasi, kai mokesčių administratorius turi reikiamus duomenis nustatyti, kad apmokestinamasis asmuo, kaip aptariamų prekių ar paslaugų gavėjas, turėjo sumokėti PVM, draudžiama, kiek tai susiję su šio asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomas sąlygas, galinčias naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą (2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Bockemühl*, C-90/02, EU:C:2004:206, 51 punktas ir 2008 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Ecotrade*, C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 64 punktas).
- 47 Darytina išvada, kad susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, valstybės narės mokesčių administratorius negali atsakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę į pirkimo PVM atskaitą vien dėl to, kad minėtas apmokestinamasis asmuo pasinaudojo mokesčių mokėtojo kodu ir

kaip ūkio subjektas nerezidentas, neturintis nuolatinio padalinio, EIG steigimo momentu ir pasinaudojo filialo, tos pačios valstybės rezidento, mokesčių mokėtojo kodu, siekdamas išrašyti sąskaitas faktūras dėl šios EIG išlaidų.

- 48 Šios išvados negali paneigti aplinkybė, kad *TGE Bonn* įsteigta Vokietijoje ir kad *TGE Succursal em Portugal* turi savo buveinę Portugalijoje.
- 49 Šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 44 straipsnio pirmą sakinį paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, kuris ir veikia kaip apmokestinamasis asmuo, vieta yra ten, kur tas asmuo įsteigęs savo verslą. Sąjungos teisės aktų leidėjas šį priklausomumo veiksnį laikė prioritetiniu, nes jis, kaip objektyvus, paprastas ir praktinis kriterijus, leidžia užtikrinti didelį teisinį saugumą (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 53–55 punktai). PVM direktyvos 44 straipsnio antrame sakinyje nurodytas apmokestinamojo asmens nuolatinis padalinys kaip priklausomumo veiksnys yra antraeilis ir laikytinas nuo bendrosios taisyklės leidžiančia nukrypti nuostata (2014 m. spalio 16 d. Sprendimo *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, 56 punktas).
- 50 Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi įvertinti, ar pagrindinėje byloje įvykdytos kitos teisės į pirkimo mokesčio atskaitą sąlygos, kaip antai išvardytos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte.
- 51 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 167 ir 168 straipsniai kartu su neutralumo principu, aiškintini taip, kad pagal juos draudžiama tai, jog valstybės narės mokesčių administratorius mano, kad bendrovė, kuri turi buveinę kitoje valstybėje narėje, ir filialas pirmojoje iš šių valstybių yra du atskiri apmokestinamieji asmenys, nes kiekvienas iš šių ūkio subjektų turi mokesčių mokėtojo kodą, ir dėl šios priežasties atsisako suteikti teisę filialui atskaityti PVM pagal debeto avizas, išrašytas EIG, kurios narė yra minėta bendrovė, bet ne jos filialas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos su pakeitimais, padarytais 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 167 ir 168 straipsnius kartu su neutralumo principu, reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiama tai, jog valstybės narės mokesčių administratorius mano, kad bendrovė, kuri turi buveinę kitoje valstybėje narėje, ir filialas pirmojoje iš šių valstybių yra du atskiri apmokestinamieji asmenys, nes kiekvienas iš šių ūkio subjektų turi mokesčių mokėtojo kodą, ir dėl šios priežasties atsisako suteikti teisę filialui atskaityti pridėtinės vertės mokesčio pagal debeto avizas, išrašytas ekonominių interesų grupės, kurios narė yra minėta bendrovė, bet ne jos filialas.

Parašai.